

## **A INFORMAÇÃO COMO RECURSO ESTRATÉGICO NA SOCIEDADE DO CONHECIMENTO**

**Carlos Mata**

[cmata@esce.ips.pt](mailto:cmata@esce.ips.pt)

**Sidalina Gonçalves**

[sgoncalves@esce.ips.pt](mailto:sgoncalves@esce.ips.pt)

Campus do IPS – Estefanilha 2914-504 Setúbal  
Tel: 351 265 709 300

Docentes do Depart. de Contabilidade e Finanças da  
Escola Superior de Ciências Empresariais do  
Instituto Politécnico de Setúbal

**Área temática:** contabilidad y control de gestión

**Palavras-Chave:** Informação; Contabilidade; Valor; Controlo; Estratégia.

# **A INFORMAÇÃO COMO RECURSO ESTRATÉGICO NA SOCIEDADE DO CONHECIMENTO**

## **RESUMO**

A globalização e a crescente competitividade das organizações produziram profundas transformações na concepção dos sistemas de informação contabilísticos. Na procura de adaptação aos novos desafios da Sociedade do Conhecimento surge a necessidade de conhecer todos os factores para a tomada de decisão.

Afigura-se uma nova classe de informação direccionada para a análise competitiva, avaliando a estratégia delineada pela organização e a sua cadeia de valor.

A Contabilidade enquanto instrumento de gestão deve permitir o planeamento e controlo das actividades e dos recursos bem como a medição da performance face aos novos paradigmas organizacionais para vencer no mundo actual.

## ÍNDICE

Introdução	<b>2</b>
<b>1. Situação Actual</b>	<b>2</b>
Novas tecnologias	3
A informação	4
<b>2. A Contabilidade</b>	<b>6</b>
A Contabilidade Financeira	7
A Contabilidade Analítica ou de Gestão	7
Contabilidade como Sistema de Informação para a Gestão Aliando a Contabilidade de Gestão à estratégia	8
Custeio Baseado nas Actividades	10
Para onde caminhamos?	12
Controlo de Gestão	12
Tableau de Bord	13
Balanced Scorecard	15
Conclusão	<b>15</b>
Bibliografia	<b>16</b>

## INTRODUÇÃO

A globalização dos mercados, com a consequente intensificação da competitividade e o crescente nível de exigência relativamente a produtos e serviços, levam a acreditar que, num futuro próximo, todos os aspectos da organização irão influenciar o seu posicionamento competitivo, muito particularmente a eficácia dos seus Sistemas de Informação.

Esta situação pressiona a organização a gerar valor através de uma eficiente utilização dos recursos. Isto levou os sistemas contabilísticos a assumir um papel auxiliar da função “gestão” ao nível estratégico. A Contabilidade organizacional virada para o interior conferindo a primazia à pró-actividade das pessoas e às sinergias que fluem entre grupos conduz ao estudo da cadeia de valor e de instrumentos ligados aos processos internos como o Custeio Baseado nas Actividades. Desta forma compreende-se a crescente importância e visibilidade da Contabilidade de Gestão nos curricula académicos e nos jornais científicos nas ciências empresariais.

A metodologia seguida baseia-se na coordenação de toda a informação disponível na bibliografia existente enquadrada no pensamento de alguns autores que, no âmbito da Contabilidade e Controlo de Gestão, se debruçaram sobre aspectos pertinentes à temática em causa.

A estrutura organizacional deste estudo está dividido em dois capítulos, o primeiro expõe a realidade actual, o desenvolvimento tecnológico e a importância da informação e o segundo capítulo foca a evolução da Contabilidade e a sua importância para a tomada de decisão.

Os objectivos desta comunicação assentam em quatro pontos:

evidenciar a insuficiência da informação na Sociedade do Conhecimento;

realçar o papel da Contabilidade como subsistema de informação face aos novos paradigmas da gestão;

analisar a evolução da Contabilidade e as novas tendências – a estratégia no centro da Contabilidade de Gestão;

focalizar o Controlo de Gestão como instrumento de avaliação de performance crucial para a implementação da estratégia empresarial.

**Assim, propomos com este trabalho, identificar e discutir o percurso da Contabilidade desde a Contabilidade Financeira até à Contabilidade de Gestão Estratégica, ferramenta essencial à boa Gestão empresarial fazendo apelo às condicionantes ambientais que justificam esta transição, nomeadamente face aos novos desafios da Sociedade do Conhecimento.**

## 1. SITUAÇÃO ACTUAL

Segundo Ferreira (1997), “a complexidade e relevância que hoje assumem as decisões da gestão, em que se procura gerar proveitos, optimizando utilizações de bens escassos (meios humanos, financeiros, materiais e tecnológicos) em tempo útil tornam a Contabilidade mais indispensável do que nunca, mas de uma forma interdisciplinar (...).”

**O desenvolvimento económico e tecnológico verificado ao longo das últimas décadas transformou a Contabilidade num instrumento eficiente de Gestão. A Contabilidade não pode continuar a ser entendida apenas como a simples recolha e interpretação de dados históricos, mas tem de desempenhar um papel de apoio estratégico, na Gestão previsional, na fixação de objectivos e na definição de planos de acção alternativos a seguir, procedendo-se em análise posterior ao respectivo controlo.**

Distante dos objectivos puramente descritivos, impõe-se que a Contabilidade assuma o seu papel de auxiliar estratégico conforme Horngren, Sundern e Stratton (1999a, cit. in Franco, 2001) indiciam na listagem das funções do sistema contabilístico:”a) a formulação de estratégias globais e planos a longo prazo; b) a tomada de decisões sobre a utilização dos recursos com ênfase nos produtos, clientes e preços; c) o planeamento e controlo dos custos das operações e das

actividades; d) a medição da performance e avaliação das responsabilidades e e) o cumprimento de exigências legais externas”.

A evolução do paradigma da gestão centrado numa lógica de recursos tangíveis para uma lógica de recursos intangíveis vem traduzir a passagem de um sistema fechado para um sistema aberto, de uma gestão normalizada para uma gestão flexível em que o desempenho é avaliado através da criação de valor e da contribuição de cada factor no processo de inovação.

### 1.1. Novas Tecnologias

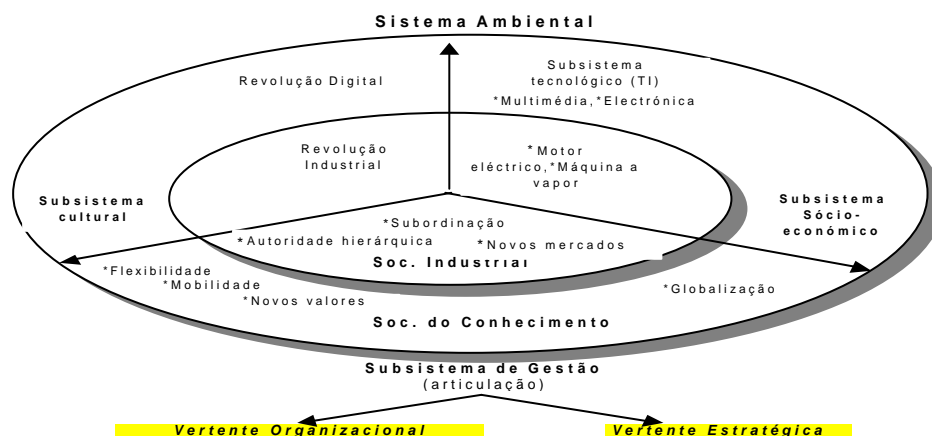
O desenvolvimento tecnológico acelerado implicou novos métodos e processos de negócio levando ao reposicionamento competitivo das organizações. Este reposicionamento visa a necessidade de adaptação constante dos sistemas de informação que, necessariamente, obriga ao seu planeamento estratégico.

Os sistemas de informação organizacionais consistem no “conjunto de meios e procedimentos que através de mecanismos de representação têm por objectivo fornecer aos diferentes membros e interessados de uma organização uma percepção do seu estado de funcionamento e do seu meio envolvente” (Serrano, 2002).

A interligação ou complementaridade entre as Tecnologias de Informação (TI) e os Sistemas de Informação (SI) é crucial para a prossecução da estratégia das organizações no mercado global e para a definição das vantagens competitivas das empresas no seio da arquitectura lógica e física da informação. O crescente investimento em TI e suportes dos SI manifestam-se na estrutura de custos das organizações modernas. Este investimento por parte da generalidade das organizações é certamente uma consequência da dinâmica económica facilitada pelas TI.

É importante sublinhar que as funções do SI são as de fornecer informação para apoio à tomada de decisão – Sistemas de Apoio à Decisão – e o suporte às operações da organização enquanto um todo. Verifica-se a necessidade de informação em tempo real pelo que às organizações é exigida a capacidade de gerir meios e recursos, avaliar e medir o desempenho da actividade do SI. A Figura seguinte reflecte a complexidade e a turbulência da envolvente organizacional e transaccional actual.

Figura 1: Dinâmicas da mudança; Principais subsistemas ambientais e subsistema



de gestão: interacção evolutiva.

Fonte: Adaptado de SOUSA (2000).

### 1.2. A Informação

Numa sociedade em contexto de mudança assiste-se a uma viragem da “Economia Tradicional” para uma “Economia Digital”, inserida na Sociedade do Conhecimento. O conhecimento “é informação que modifica algo ou alguém – seja inspirando acção, seja tornando uma pessoa [ou uma organização] capaz de agir de maneira

**diferente e mais eficaz” (Drucker, 1989). A criação de conhecimento resulta da informação, pois “o conhecimento vem da informação como a informação vem dos dados. Se a informação é para se tornar conhecimento, os humanos têm de fazer virtualmente todo o trabalho. Esta transformação acontece através [dos seguintes conceitos]:**

**Comparação: como é que a informação sobre esta situação se compara a outras situações que conhecemos?**

**Consequências: que implicações tem a informação para as decisões e acções?**

**Ligações: como é que este elemento de informação se relaciona com outros?**

**Conversação: o que pensam as outras pessoas sobre esta informação?” (Davenport & Prusak, 1998).**

Como Mallo (1997) refere o “objectivo de todo o sistema de informação consiste em transformar os dados em máximo conhecimento útil para as decisões”, em que a Contabilidade como informação deve ser flexível, satisfazendo os diferentes utentes e integrada de forma a responder às necessidades da Gestão. O crescimento e a rendibilidade das organizações tornaram-se geralmente dependentes do eficiente processamento de dados. Essa é a principal razão porque a informação é um recurso básico para as organizações. Os dados, a matéria-prima deste recurso, podem e devem ser controlados como um activo. Mas os problemas em termos de processamento de dados também estão a aumentar em número e complexidade.

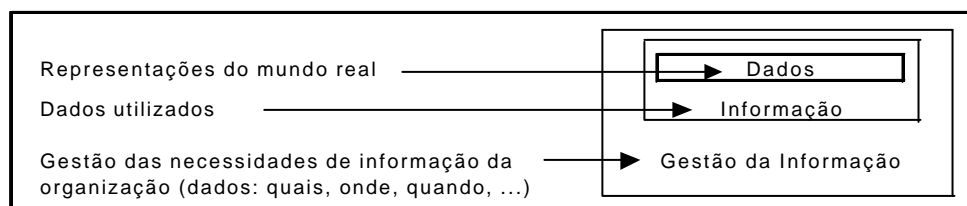
Pode-se dizer que “a informação é vista, cada vez mais, como um recurso estratégico, e, em consequência da evolução tecnológica, estamos a assistir a uma autêntica revolução.” (Caiado, 2002: 479).

A importância da informação para as organizações de hoje é universalmente aceite, constituindo, senão o mais importante, pelo menos um dos recursos cuja gestão e aproveitamento mais influencia o sucesso das organizações. Enquanto que para alguns, a informação é tida apenas como qualquer outro recurso, para outros, a informação é sobretudo considerada e utilizada como um factor estruturante e um instrumento de gestão da organização, bem como uma “arma” estratégica indispensável para a obtenção de vantagens competitivas.

Perante a constante necessidade de adaptação das organizações às novas situações, tem-se assistido a uma crescente adopção de novos paradigmas de desenho e funcionamento organizacional como “Engenharia da Organização”, “Qualidade Total”, “Processo de Inovação”, Downsizing, Just in Time, Outsourcing e o Empowerment. Todos estes novos paradigmas implicam uma crescente valorização do papel da informação e da infra-estrutura que suporta o desenho e funcionamento da organização. Assim a informação, como um recurso vital, constitui o cerne de uma área funcional da gestão da organização – Gestão da Informação.

A principal função é a de manter uma visão global dos dados da organização, de modo a satisfazer as suas necessidades de informação, possibilitando o cumprimento da missão que justifica a sua existência. A satisfação dessas necessidades passa pela determinação de quais, onde e quando devem os dados estar presentes na vida da organização. Para uma organização aumentar a sua competitividade necessita de um sistema de informação integrado que apoie o processo de planeamento e controlo.

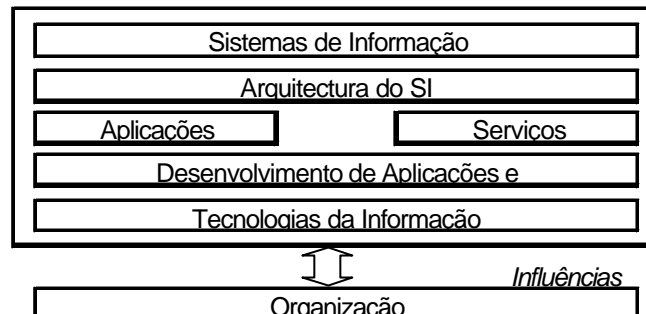
**Figura 2 – Gestão da Informação**



**Fonte:** AMARAL (2000: 13).

O objectivo de qualquer SI é suportar estrategicamente o negócio, seja qual for a natureza deste. Basicamente, é uma combinação de procedimentos, informação, pessoas e tecnologias, estruturadas para o alcance de objectivos de uma organização, caracterizando-se por cinco componentes:

**Figura 3** - Componentes do Sistema de Informação



**Fonte:** AMARAL (2000:21)

Consequentemente, o uso intensivo de tecnologias de informação nos negócios provocou alterações nas organizações tornando-se multidisciplinares e multidivisionais, tendo impacto na ligação intrínseca entre o redesenho dos processos de negócio e a inovação organizacional.

Mais exactamente, os próprios processos de negócio são redesenhados de modo a tirarem o máximo partido dos instrumentos tecnológicos disponíveis, desintegrando, ou expandindo as fronteiras da organização diminuindo os custos de interconexão com outras empresas clientes, fornecedores ou concorrentes e favorecendo a integração dos vários sistemas dentro de uma empresa. Inevitavelmente, as organizações tendem a tornar-se mais competitivas e eficientes transformando-se em empresas digitais onde todos os processos do *core business* e relacionamento com clientes, fornecedores e empregados estão devidamente interligados.

Importa assim, salientar os seguintes factores:

SI permite tornar as organizações mais flexíveis em virtude da descentralização de autoridade. Isto porque, ao permitir uma maior polivalência nas tarefas executadas por cada um, diminuem-se os níveis hierárquicos e aumenta-se a amplitude de controlo do gestor;

acesso a novos mercados (através da Internet) e redução de custos em infra-estruturas; redução drástica do tempo de resposta em virtude do menor número de procedimentos para a realização das tarefas com a consequente diminuição de emissão de documentação;

maior controlo do negócio e da envolvente devido ao acesso “ilimitado” à informação; estreitamento do negócio tanto a montante como a jusante permitindo uma maior eficiência e eficácia no relacionamento entre fornecedores e clientes.

Consequentemente, os objectivos de um SI numa organização são:

Suportar os objectivos e necessidades de informação, podendo ser considerado um veículo para traduzir a estratégia da organização;

Ir de encontro às necessidades dos diferentes níveis de gestão;

Assegurar a consistência da informação;

Sobreviver à mudança organizacional e de gestão.

No ponto 2, e na sequência dos objectivos enunciados anteriormente, abordaremos a Contabilidade como subsistema de informação.

## 2. A CONTABILIDADE

**“A Contabilidade em *strictu sensu*, ou seja, escrituração, é a técnica de registo e de representação de todas as transformações sofridas pelo património de qualquer entidade económica durante o exercício da sua actividade, de modo a saber em qualquer momento a sua composição e o seu valor. A Contabilidade *latu sensu* é a**

**ciência dos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão. Visa “quantificar” tudo o que ocorre numa unidade económica, fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões da gestão” (SILVA, Gonçalves da, 1991, cit. In Rodrigues, A. et al., 2002: 23-24).**

A Contabilidade tem ao longo da sua história respondido às diferentes necessidades de informação, quer externa, quer interna. No entanto, a sua capacidade de resposta aumentou incomparavelmente com os avanços tecnológicos destas últimas décadas, tendo-se assistido à transição de uma situação de carência para outra de excesso de informação. Mais importante que ter informação, é ter a informação adequada, sob pena de correr o risco de não informar e ser apenas “contabilidade de papel”. A sua importância é função da utilidade que tenha para os destinatários.

**Como refere Victor Franco, a Contabilidade permite “fornecer informação interna para os gestores sobre o consumo de recursos na cadeia de valor, o planeamento e estratégia, (...), controlo e tomada de decisões organizacionais, mas também informação financeira obrigatória para utilizadores externos(...)” (Franco, 2001: 357). Assim, “a Contabilidade não se pode limitar a recordar o passado e a conhecer o presente” (Rodrigues, 2002). Sendo necessário prever o futuro, planear a actividade, estabelecer objectivos.**

Na óptica dos utilizadores internos é de extrema importância que o desenho da Contabilidade Analítica esteja vinculado à estratégia definida, à estrutura organizativa e a quem se destina, não sendo suficiente para o seu êxito, o rigor e capacidade técnica que nos propõe ou eventualmente a sua imposição legal, devendo ser vista não como um elemento de automatismo e mecanização, quando o objectivo é ter um processo de informação e diferenciação.

Estas questões colocam novos desafios à Contabilidade, pois o modelo contabilístico transforma-se, cada vez mais, num sistema aberto que, sendo constantemente alimentado pela realidade económica, vai influenciar, pela via da informação por si gerada, a sobredita realidade. Sendo fundamental a aproximação entre a Gestão e a Contabilidade e entre esta e o sistema de informação, não podem ser mundos diferentes, nem fundamentar e justificar as suas falhas nas falhas dos outros, pois falar de uma organização, é falar de um todo composto por várias partes que se não funcionarem em conjunto e se interligarem, nunca serão um “relógio” certo.

Actualmente o seu principal desafio é o fornecimento à Gestão de todas as informações relativamente às suas vantagens competitivas ou factores críticos de sucesso.

Ou seja, a Contabilidade Analítica ou de Gestão tem que permitir a análise e avaliação das decisões tomadas, assim como, apoiar as decisões futuras e ainda ter a informação adequada em tempo oportuno, por forma a alcançar mais facilmente os objectivos definidos, constituindo um factor chave de diferenciação e êxito da organização, ou seja, a informação é um recurso estratégico.

**Distinguem-se assim dois ramos tradicionais de Contabilidade: a Contabilidade Externa, Geral ou Financeira e a Contabilidade Interna, Analítica ou de Gestão.**

## 2.1. A Contabilidade Financeira

**O objectivo primordial da informação de cariz financeiro é o de fornecer aos *stakeholders* informação sobre a posição financeira, o desempenho económico, bem como as modificações ocorridas na situação patrimonial e financeira das organizações num dado período contabilístico.**

**Porém, os *stakeholders* utilizam a informação de forma distinta de acordo com as suas necessidades, exigindo contudo que a informação seja credível e fiável em concordância com “os princípios de veracidade, integridade, objectividade, tempestividade e clareza” (Cunha, 2002).**

**A Contabilidade Financeira como subsistema de informação tem um papel fulcral ao proporcionar a informação de natureza financeira ou externa útil e de forma atempada, permitindo a comparabilidade da informação de acordo com as**



características da informação financeira enunciada no Plano Oficial de Contabilidade (POC): comparabilidade, relevância e fiabilidade.

Todavia, é de salientar que é o conjunto de normas, padrões e critérios que integram a estrutura conceptual da Contabilidade assente nos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) que constitui os padrões de exigência em termos de qualidade da informação financeira, constituindo a estrutura conceptual a ligação entre quem produz a informação contabilística e os *stakeholders*.

A impossibilidade da Contabilidade Financeira proporcionar informação relativamente às áreas funcionais das organizações revela, por si só, a falta de “operacionalidade na planificação, no controlo e na tomada de decisões pelos gestores e empresários” (Marcos, 2001). A incapacidade de resposta da Contabilidade Financeira em tempo real é colmatada pela Contabilidade Analítica ou de Gestão ao incidir o seu enfoque na valorização dos processos internos, visando o apuramento do resultado por função, actividade ou produto.

A Contabilidade Financeira não transmite “o que se deixou de realizar e que se pode traduzir em perdas, motivadas por desperdício, ineficácia, subutilização ou má utilização dos recursos” (Cunha, 2002). Com efeito, a Contabilidade Financeira só evidencia o que se fez e o que existe, não fornecendo informação sobre as melhorias que poderão ser realizadas e como se processa a criação ou a formação de valor no seio da organização.

## 2.2. A Contabilidade Analítica ou de Gestão

As organizações que buscam o sucesso e o crescimento sustentado a médio e longo prazo terão obrigatoriamente que dar atenção ao planeamento estratégico alinhando os seus recursos internos e a sua actuação na envolvente com a Missão e Objectivos delineados e com os diversos *stakeholders* intervenientes na actividade.

O sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão mede e avalia a eficácia e a eficiência operacional dos factores de produção por funções, secções e postos de trabalho. Contudo, a Contabilidade Analítica ou de Gestão não se deve remeter apenas à determinação do custo do produto, na medida “em que cada vez mais se verifica que os maiores custos das organizações se encontram fora da área da produção” (Almeida, 1997: 10).

O objectivo da Contabilidade de Gestão é “ (...) controlar os custos e a produção para que a gestão possa identificar as áreas problemáticas e adopte acções correctoras” (AECA, 1996:101). Perante a crescente agressividade e competitividade das organizações assiste-se ao aparecimento da Contabilidade de Gestão Estratégica.

É de salientar que a Contabilidade de Gestão “não se rege por princípios tão rigorosos como a Contabilidade Financeira, mas por normas geralmente aceites que tratam a informação global ou fragmentada dos diferentes objectos de custo e permitem analisar e tomar decisões estabelecendo um controlo preventivo e correctivo” (Feliu, 1990).

Como preconiza Ripoll Feliu, a gestão racional dos recursos da empresa deve alicerçar-se na informação útil e relevante, na formação, na tecnologia e na arquitectura dos processos internos.

Johnson e Kaplan (1987) questionam a capacidade dos actuais sistemas de Contabilidade de Gestão em fornecer informação necessária à tomada de decisão em mercados progressivamente mais competitivos.

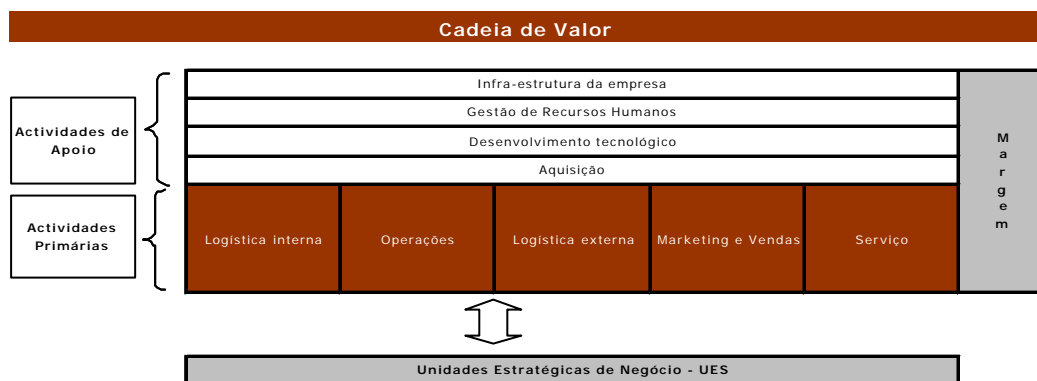
## 2.3. Contabilidade como Sistema de informação para a Gestão Aliando a Contabilidade de Gestão à Estratégia

Na medida em que a Contabilidade ocupa uma posição mais central no funcionamento das modernas sociedades industriais (Glautier, 1997), a informação

**contabilística como sistema de informação por excelência ganha também importância ao apoiar a tomada de decisão e o controlo das organizações (Lucas, 1987).**

De facto, “o sistema de informação para a gestão é um sistema integrado que fornece o conhecimento suficiente para planear e controlar o ciclo de actividades económicas que perseguem a realização dos objectivos empresariais” (Mallo, 1997) sendo natural que seja comumente vista como um contributo decisivo para o desempenho da empresa. A palavra chave é o valor da informação através da análise racional da avaliação da performance da organização em que a Contabilidade Analítica ou de Gestão tem um papel de primordial importância como instrumento de avaliação dos centros de resultados e como elemento determinante na gestão estratégica dos custos.

**Figura 4 – Cadeia de Valor**



Fonte: **PORTER (1985)**

**Ao identificar as actividades principais e as actividades de apoio ou suporte, a cadeia de valor pretende evidenciar as actividades de importância estratégica através da optimização daquelas que criam valor ganhando assim vantagens competitivas.**

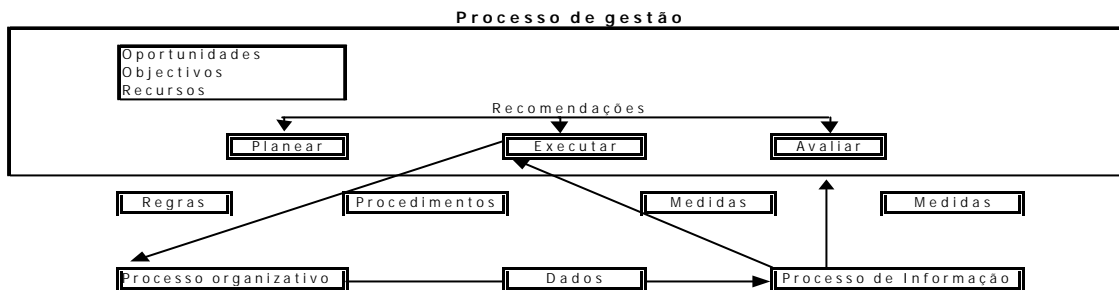
Como as actividades constituem a base das vantagens competitivas, pois “a estratégia é a criação de uma posição única e valiosa, envolvendo um conjunto diferente de actividades” (Porter, 1996:68), Kaplan e Norton (2000:90) reiteram que “a arte de desenvolver uma estratégia bem sucedida e sustentável é assegurar o alinhamento entre as actividades internas da organização e a sua oferta de valor ao cliente”.

**A Contabilidade Analítica ou de Gestão não pode divorciar-se da sua missão “como instrumento que pode e deve contribuir para a criação de valor das empresas” (Jordan, 2002), revelando-se um instrumento de extrema importância na implementação da estratégia das organizações resultante da utilidade e da relevância da informação para a gestão. O panorama actual exige das empresas a “criação de valor na própria cadeia de valor” (Jordan, 2002:165).**

**A Contabilidade como informação deve ser útil e relevante, relativamente:**

- à actuação dos concorrentes e a avaliação dos mercados de produtos principais, complementares e de substitutos;
- às necessidades dos clientes e potenciais factores de motivação e satisfação;
- à análise das inovações tecnológicas e organizativas que poderão implicar transformações nos objectivos traçados pela organização (Mallo, 1997).

**Figura 5 – Processo de Gestão**



Fonte: HOLLANDER (1996).

Conclui-se que “a gestão empresarial fica com um sistema informativo estratégico relevante para a tomada de decisões estratégicas, táticas e operacionais, essenciais para o refinamento da eficiência produtiva” (Marcos, 2001) que em articulação com as novas tecnologias permite aos *stakeholders* a obtenção de informação oportuna.

Mas outras questões se levantam relativamente à análise da performance e competitividade que se mede através de 3 componentes a que Porter designou por “*Cost leadership*, *differentiation* e *focus or niche*”:

Cost leadership: pursuing a position of being the lowest-cost producer through economies of scale and benefiting from experience curve effects in order to build and increase market share.

Differentiation: providing a product or service with a unique characteristic (...).

Focus or niche: concentrating on a specific market segment.” (Timmers, 1999).

**De facto, “para proteger a posição estratégica de uma organização e definir as estratégias para melhorar a sua competitividade futura, os gestores necessitam de informações que lhes indiquem por quem, por quanto e porquê eles estão a ser batidos ou estão a ganhar” (Drury, 1996).**

A estratégia torna-se um elemento chave na Contabilidade de Gestão. Entende-se por Estratégia a “busca deliberada de um plano de acção para desenvolver e ajustar a vantagem competitiva de uma empresa” (Harvard Business Review, 1998).

Como corolário, Alvarez e Blanco (1991:6) sintetizam que “o tema central radica essencialmente em conceber boas estratégias que, através de um adequado processo de implementação e controlo, melhorem a posição competitiva da empresa ou de algumas das suas unidades estratégicas de negócio”.

Face às carências reveladas pela Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Gestão desempenha um papel essencial, contudo é insuficiente a sua informação baseada em sistemas de custeio que não permitem a tomada de decisão estratégica. Atendendo à situação explanada, procederemos à abordagem do custeio baseado nas actividades e à análise de instrumentos utilizados para o controlo de gestão objectivando as suas implicações para a Contabilidade.

## 2.4. Custeio Baseado nas Actividades

Os sistemas tradicionais de apuramento de custo têm-se apresentado de utilidade muito reduzida para os gestores devido à distorção provocada pelos critérios de absorção dos custos das actividades de suporte (custos indirectos). Para além disso, diversas alterações ocorreram no contexto económico levando à obsolescência dos sistemas tradicionais de informação.

Neste momento, o quadro actual empresarial apresenta as seguintes características: As empresas estão orientadas para o mercado e não para o produto. Mais do que avaliar o produto, interessa avaliar as suas margens de contribuição nos mercados em que opera; O preço deixou de ser determinado em função do custo. Actualmente é o mercado que define o *pricing*. Por isso, as empresas têm de apostar na criação de valor, na medida em que o mercado tende cada vez mais a rejeitar o pagamento das ineficiências do produtor;

Grande diversificação dos negócios dificultando cada vez mais, a repartição dos custos indirectos;

As actividades de suporte como o planeamento, a qualidade e a inovação têm ganho dimensão fazendo crescer o montante dos custos indirectos;

Ciclos de vida dos produtos cada vez mais reduzidos tornando cada vez mais difícil a correcta contabilização dos critérios de imputação;

Maior exigência do mercado levando a que se torne mais urgente a análise de rentabilidade por cliente;

Inovações tecnológicas constantes que permitem o aparecimento de instrumentos bastante eficazes de apoio à gestão.

O custeio baseado nas actividades (ABC na sigla inglesa) surgiu na década de setenta pela mão de Staubus, conhecendo um maior desenvolvimento e aprofundamento na década de 80 com Miller e Vollman, Woodward, Duglick e Cooper e Kaplan.

O ABC é um método de custeio que permite determinar de uma forma mais racional o custo correcto de um produto, pois considera que os geradores de custo são as actividades que, por sua vez, consomem recursos e originam custos e os produtos consomem actividades. O seu lema é “as actividades consomem recursos e os produtos resultam das actividades”.

Segundo a AECA, actividade é um “conjunto de actuações ou de tarefas que têm por objecto a obtenção de um output mediante o consumo de uma série de factores ou inputs, que são consequência tanto da concepção das tarefas como da frequência com que estas devem ser desenvolvidas” (AECA, 1998:29).

O modelo ABC dá-nos uma perspectiva multi-dimensional da informação financeira associada à sua vertente inter-funcional (Jordan, 2002).

O ABC permite tomar decisões de âmbito estratégico ao analisar o valor dos recursos consumidos pelo produto, permitindo “repensar” os produtos através da introdução de alterações ou a introdução de novos produtos mais rentáveis. Tal como o Balanced Scorecard (BSC), o custeio baseado nas actividades constitui um método de avaliação de desempenho das actividades, indagando quais geram valor e eliminando as que enfermam de produtividade (*desde que não se reflita de forma negativa no resultado global!*), contribuindo decisivamente para o aumento da competitividade global das empresas.

A grande vantagem do custeio baseado nas actividades, é a prioridade dada às actividades indirectas, procurando responder com maior realismo à repartição dos custos indirectos.

Para se aplicar este custeio é necessário:

Definir as actividades organizando-as entre primárias (fundamentais para o negócio) e de suporte (apoio ao negócio);

Identificar os recursos associados a elas;

Criar centros de actividade;

Identificar unidades de medida para apurar os custos unitários dos geradores de custos;

Apurar os níveis de utilização pelos produtos dessas actividades, obtendo-se o custo aproximado dos produtos produzidos.

Assim, é possível atribuir os custos indirectos aos produtos / serviços em função dos recursos consumidos minimizando o risco das decisões fundamentais nesses custos. por outro lado, é possível acompanhar o custo das actividades proporcionando a oportunidade para racionalizar os serviços internos. Deste modo, todos os custos para o ABC são variáveis uma vez que, são resultado de algum gerador de custos, ou seja, de uma actividade decorrente das decisões dos gestores.

É de frisar, que a implementação dos centros de actividade não deverá pôr em causa os tradicionais centros de responsabilidade. Desta forma, pretende-se identificar em paralelo que departamentos e actividades criam valor e geram custos.

Sendo assim, a aplicação do ABC pretende ir ao encontro dos seguintes objectivos:

Identificar as actividades executadas pelas divisões da organização que representam os seus geradores de custos;

Quantificá-las e conhecer o seu custo unitário por forma, a podermos imputar os seus valores aos centros de responsabilidade que as utilizem;

Determinar os preços de transferência interna correctos das operações realizadas entre a empresa mãe e as suas filiais, que cubram o custo das actividades e permitam o retorno dos investimentos efectuados nas outras sociedades;  
Definir os geradores de custos nas actividades das filiais de forma a otimizar os processos de fabrico e eliminar possíveis actividades que destruam valor.  
Pretende-se um conhecimento mais profundo da actividade sabendo-se que factores provocam ineficiências nos processos de trabalho e uma maior competitividade por via de uma capacidade de resposta mais rápida e preços de venda ao público mais atractivos, capazes de garantir maiores taxas de sucesso nos concursos a concorrer.  
Torna-se essencial dispor de sistemas eficientes que permitam produzir boa informação e em tempo real. Nos próximos pontos analisaremos dois sistemas de informação que permitem precisamente a avaliação e a análise de performance das empresas.  
2.5. Para onde caminhamos?

**A Sociedade dos nossos dias exige informação actual, real e centrada nos objectivos estratégicos definidos pelas organizações. Segundo Emma Taliani, “a Contabilidade de Gestão deve implantar o método de controlo mais adequado que torne a empresa mais competitiva, uma vez que os mecanismos de controlo actuais vão gozar de uma maior flexibilidade, favorecendo em grande medida o processo de redução de custos de forma a aumentar a competitividade” (AECA nº 25, 1991).**  
**A Contabilidade de Gestão como instrumento eficaz na obtenção de informação relevante para a tomada de decisão é decisiva para o Controlo de Gestão. Por outro lado, a eficácia da Contabilidade de Gestão como instrumento de controlo implica a observância da estrutura organizativa e a necessária coerência com o meio envolvente e com a estratégia delineada pela organização. De facto, “a Contabilidade de Gestão de uma empresa deve ser desenhada de acordo com as características de uma empresa e, especialmente, em função da estrutura de controlo de que se necessite” (SALAS, Joan Amat, (1995) cit. In Alvarez, Jesus Lizcano, 2002).**  
**Segundo Porter (1985:1), “a estratégia competitiva é a busca de uma posição competitiva favorável num sector de actividade, a arena fundamental onde ocorre a concorrência. A estratégia competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa contra as forças que determinam a concorrência no sector”.**  
**Estamos assim perante o despontar da Contabilidade de Gestão Estratégica sabendo que “a competitividade da empresa é a arte de triunfar num ambiente altamente competitivo; é a capacidade de uma organização para criar vantagens competitivas sustentadas em relação aos seus rivais e, conseqüentemente, gerar lucros e crescer mais. (...) A competitividade implica ser capaz de ganhar a batalha no mercado, quer dizer, conquistar mais clientes do que os concorrentes e, inclusivamente, arrebatar-lhes a sua própria clientela, oferecendo-lhes um maior valor” (Alvarez, 1996).**  
**Segundo Bromwich (1990:28), a Contabilidade de Gestão Estratégica é “la provisión y análisis de la información financiera sobre el mercado de productos de la empresa, la estructura de costos y los costos de los competidores y el monitoreo de las estrategias de la empresa y las de sus competidores en esos mercados sobre un número de periodos”.**

#### 2.5.1. Controlo de Gestão

Durante o século XIX e início do século XX, os sistemas de controlo de gestão eram desenvolvidos para monitorizar as actividades maiores e mais complexas das empresas industriais (Johnson e Kaplan, 1987). Os gestores enfrentam problemas na implementação adequada do sistema de controlo que permita flexibilidade, inovação e criatividade. Para Jordan (2002:21), “o Controlo de Gestão é um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização”.

“O novo Controlo de Gestão passou a ser exercido ao longo de toda a cadeia de valor” (Oliveira, 1997) através do desenvolvimento dos SI permitindo rapidez e fiabilidade na informação. Assim, com a complexidade e competitividade dos mercados e evolução dos meios tecnológicos para tratamento da informação estão reunidas as condições para a implementação e concepção de novas práticas de Controlo de Gestão, passando do modelo tradicional (contabilístico e financeiro) para um modelo capaz de controlar a performance de gestão da organização mantendo a perspectiva anterior, mas direccionando-a para uma óptica estratégica.

Para tal é necessário clarificar a organização relativamente aos níveis de responsabilidade e objectivos congruentes (de modo que na tomada de decisão os interesses dos indivíduos sejam também vantajosos para a prossecução dos objectivos da organização). “Cada decisão, implica a escolha de um objectivo e um comportamento apropriado” (Herbert Simon, 1983:6).

Já Anthony estabelece três níveis de Gestão, definindo a seguinte pirâmide organizacional:

**Figura 6 – O Paradigma da Gestão de Anthony**



**Fonte:** Cit. In Oliveira (1997).

O Controlo de Gestão permite:

avaliar a performance financeira e estratégica da organização e determinar as suas deficiências de gestão;

identificar meios para melhorar a sua performance no futuro;

uma aprendizagem organizacional, dado estar em melhoria contínua após detecção dos erros e posterior correcção;

apurar o sucesso da estratégia implementada e identificar novas acções de gestão estratégica e operacional da organização, satisfazendo os três níveis de gestão através dos instrumentos implementados.

O papel do Controlo de Gestão é fundamental na comunicação da organização, permitindo compreender a razão porque se deve transformar para sobreviver. Tal como Porter refere os processos produtivos, as organizações devem estar em renovação contínua baseadas nas inovações tecnológicas, criando factores de diferenciação perante os concorrentes (Porter, 1986).

Em suma, o Controlo é o processo através do qual a direcção da empresa assegura que os meios são utilizados de maneira eficaz e eficiente para se atingirem os objectivos fixados (estratégia). Ou seja, “o âmbito do controlo de gestão é conseguir realizar a estratégia da empresa pelo desenvolvimento de instrumentos práticos de Gestão” (Jordan, 2002).

#### 2.5.2. Tableau de Bord

Os instrumentos mais vocacionados para um adequado acompanhamento da performance pessoal e organizacional são os tableaux de bord (Jordan, 2002).

Os gestores precisam de informação em tempo útil porque, necessitam de decidir rapidamente para poderem agir sobre oportunidades e ameaças, direccionando a actividade rumo ao sucesso.

Os sistemas que actualmente fornecem informação para gestão nomeadamente, a Contabilidade Financeira e Analítica, caracterizam-se por serem minuciosos, detalhados e

exaustivos. É por estas razões que geralmente são bastante demorados não estando disponíveis nos momentos necessários, perdendo parte da sua importância. Como tal, surge a necessidade de um instrumento mais leve e rápido. É nesta perspectiva, que surge o *tableau de bord* que visa ser um instrumento de gestão e de acção muito sintético, rápido e frequente.

Assim, pretende-se produzir informações de acompanhamento e de controlo, facilitar a comunicação e o diálogo a todos os níveis, cumprindo a sua principal missão que é ajudar o gestor na tomada de decisão.

Segundo Jordan (2002), o *tableau de bord* tem como características essenciais:

Rapidez na disponibilidade dos dados;

Contém indicadores históricos e previsionais podendo ser algumas estimativas (dá-se primazia à disponibilidade dos dados relativamente à exactidão);

Contém indicadores de origem diversificada não se limitando a indicadores financeiros, o que dá uma ideia mais real da situação da empresa;

Fomenta a descentralização e a comunicação estando por isso, encadeado pelos vários níveis hierárquicos;

É sintético facilitando a análise;

Evidencia os desvios do previsto com o realizado e as repercussões importantes sobre o resultado da empresa;

Estimula a tomada de decisão, estando vocacionado para os gestores operacionais uma vez que são eles que têm que ultrapassar as dificuldades no curto prazo.

A sua implementação passa por cinco fases:

**Fase 1:** identificação dos centros de responsabilidade, relações entre eles e as responsabilidades de cada gestor;

**Fase 2:** identificação dos objectivos e variáveis chave de acção, conhecendo as áreas de actuação que condicionam a obtenção dos objectivos e determinando os responsáveis pela implementação das acções necessárias;

**Fase 3:** definir os critérios para quantificar de modo significativo, cada objectivo e cada variável chave;

**Fase 4:** definir as fontes de informação que irão permitir a obtenção dos indicadores seleccionados;

**Fase 5:** determinar os *timings* de entrega do instrumento aos gestores de modo, a que possa responder rapidamente a possíveis desvios.

Assim, pretendemos que o *tableau de bord* seja o principal instrumento de controlo no curto prazo. Mas na óptica de médio e longo prazo, o processo de planeamento e controlo orçamental é fundamental pois só com a devida envolvência de todos na sua elaboração conseguir-se-á conhecer cada vez melhor a actividade e principais constrangimentos e responder com maior preciosismo aos acontecimentos futuros.

Focalizado na estratégia, abordaremos de seguida o *Balanced Scorecard*.

### 2.5.3. *Balanced Scorecard* (BSC)

Na era da Informação é exigido às organizações novas atitudes de sustentabilidade das suas vantagens competitivas em ambiente de competitividade. A proeminência dos recursos intangíveis torna-se o vector chave para o maior sucesso da empresa. Nesta sequência, Kaplan e Norton desenvolveram em 1992 um sistema de medição e de gestão que visa clarificar, comunicar e implementar estratégias empresariais. O BSC como instrumento de informação e avaliação de performance é inovador ao associar-se à vertente estratégica.

Segundo Carlos Mallo (1997), “el Cuadro de Mando se desarrolló para comunicar los objetivos múltiples y coordinados que las empresas deben alcanzar para competir sobre la base de sus capacidades e innovación y no sobre los activos físicos tangibles. El Cuadro de Mando transforma las misiones y las estrategias en objetivos y medidas, organizados en cuatro perspectivas: financiera, de clientes, los procesos internos de negocios y de aprendizaje y crecimiento”.

O BSC como instrumento de avaliação da performance “reflete o balanço estabelecido entre os objectivos a curto e a longo prazo, entre os indicadores financeiros e não financeiros, entre os *lagging* e os *leading indicators* e entre as perspectivas de desempenho interno e externo” (Kaplan e Norton, 1996: 8)

De facto, os indicadores financeiros são de *per si* insuficientes para avaliar, na actual Sociedade do Conhecimento, como as organizações criam valor futuro. Como salienta Carlos Mallo (1997) “el Cuadro de Mando representa una transformación de la misión y la estrategia de una unidad de negocio en objetivos y medidas tangibles”.

O BSC dá-nos assim uma visão integradora de conjunto através da gestão focalizada nos processos de negócios global em sintonia com a estratégia da organização. Verifica-se uma ligação estreita entre a avaliação da performance e a estratégia.

J. Alvarez (1999:6) sintetiza de forma sublime o BSC ao afirmar que “é um quadro de direcção, coerente e multidimensional, que supera as avaliações tradicionais da Contabilidade”. O BSC permite operacionalizar a estratégia através do entendimento dos seus factores críticos de sucesso.

O BSC ao reunir num único documento o conjunto de indicadores fornecido pelos SI interliga as diferentes perspectivas em torno da visão e estratégia da empresa. Segundo Lima Rodrigues (2002:63), “cada indicador seleccionado, em cada uma das perspectivas, tem de constituir um elo da cadeia de relações de causa e efeito que culmina na melhoria do desempenho financeiro”. Mas a dinâmica associada ao BSC é crucial nas mudanças que ocorram na estratégia da unidade de negócio.

Mais uma vez, o SI tem um papel primordial na identificação dos indicadores de natureza financeira e não financeira, permitindo face a situações preocupantes transmitidas pelo BSC detectar com rigor e objectividade a origem do problema. Aliás, a estrutura de avaliação do BSC pode ser redireccionado para eventuais mudanças da organização a longo prazo.

O BSC deixou de ser considerado um mero sistema de avaliação de desempenho para se transformar na pedra de toque de um novo sistema de gestão estratégica ao permitir a ligação entre a estratégia a longo prazo e as acções desenvolvidas no curto prazo.

## CONCLUSÃO

No mundo de turbulência em que vivemos, surgem novas exigências ao nível da informação contabilística para a Gestão. Drucker diria “o negócio hoje não é dinheiro, mas [conhecimento]”.

Segundo Tua Pereda (1995), o paradigma da utilidade coloca à Contabilidade o desafio de encontrar a melhor forma de satisfazer as necessidades dos *stakeholders*, que sendo diferentes visam em unísono a tomada de decisão. Perante esta evidência há a necessidade de possuir um Sistema de Informação Estratégico.

Assim, a Contabilidade de Gestão Estratégica torna-se o único instrumento capaz de garantir a sobrevivência das organizações nos mercados actuais, em que a mudança constante do meio envolvente exige o reposicionamento competitivo da empresa em que a informação de pendor interno e externo desempenham um papel fulcral nas linhas de orientação estratégicas definidas e no controlo a proceder posteriormente.

Contudo a separação de objectivos entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão permanece, assistindo-se à passagem da Contabilidade como estudo do passado para o estudo do futuro – Contabilidade prospectiva.

A Contabilidade tem de assumir o seu papel estratégico, passando de instrumento de fornecimento de dados/informação a instrumento de fornecimento de informação útil para as decisões estratégicas, e logo, para a mudança eficaz – seguindo a definição de conhecimento de Porter: um instrumento de conhecimento. Informação já a Contabilidade dá, conhecimento – estratégico – é que não, apenas a Contabilidade de Gestão o permite. A estratégia empresarial necessita de Sistemas de Controlo de Gestão para avaliar a performance e orientar a sua implementação. Contudo não basta dispor de instrumentos, mas utilizá-los activamente para o sucesso da empresa.



A Contabilidade não pode ser encarada como um mero instrumento de relato sob pena de ser ultrapassada. É inconcebível uma Sociedade do Conhecimento sem a Contabilidade. Urge pensar a Contabilidade e desbravar novos campos de actuação, dado que ela constitui a caixa negra das organizações!

A Contabilidade não estará demasiada enredada em definições e normas que lhe toldem a actuação? Não comprometerá a estratégia?

Após o BSC qual a próxima estação deste comboio em contínua viagem:

A Responsabilidade Social?

Será que vamos na linha correcta ou em rota de colisão?

## BIBLIOGRAFIA

- AECA (1990). "Principios de Contabilidade de Gestión: el marco de la Contabilidad de Gestión"; Doc. Nº 1, AECA, Enero, Madrid;
- AECA (1996). "Principios de Contabilidad de Gestión – Costes Indirectos de Produccion: Localizacio, Imputacion y Control"; Doc. Nº 7; 3ª Ed., Madrid: Edic. Ortega;
- AECA (1998). "Principios Contabilidad de Gestión: el sistema de costes basado en las actividades", Doc. Nº 18, AECA, Octubre, Madrid;
- ALMEIDA, Rui. (1997). "Contabilidade de Gestão, Uma perspectiva de Futuro", Eurocontas – mensário de Fiscalidade, Contabilidade e Gestão, nº 33 de Dezembro de 97, Protocontas, Lisboa;
- ALVAREZ, J. e Blanco, F. .(1991); "Perspectivas de la Contabilidad de Gestion y Adopcion de Decisssiones", Comunicação apresentada no IV Encontro de Professores Universitários de Contabilidade; Santander;
- ALVAREZ, J. .(1999). "La Contabilidad de Dirección Estratégica y el Euro", Técnica Contable, Janeiro, pp. 1-10;
- ALVAREZ, Jesus Lizcano. (2002); "La Contabilidad de Gestión en los 90: 50 Artículos Divulgativos"; AECA, Madrid;
- AMARAL, L.(2000). "Planeamento de Sistemas de Informação. 2ª Ed. FCA, Lisboa;
- BROMWICH, M. (1990). "The Case for Strategic Management Accounting: the rol of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", Accounting, Organization and Society, Vol. 15, nº 1;
- CAIADO, António Pires. (2002). "Contabilidade de Gestão"; Lisboa: Áreas Editora;
- CHOW, C. et al.(1997). "Applying the Balanced Scorecard to Small Companies", Management Accounting, Agosto, pp. 21-27;
- COOPER, R. (1990). "Cost classification unit-based and activity-based manufacturing cost systems"; Journal of Management Accounting", volume 4, nº 3;
- COOPER, R. e KAPLAN, R. S.(1998). "Cost & Effect"; Harvard Business School Press, Boston;
- CUNHA, C.(2002). "Os PCGA na Contabilidade Privada e na Contabilidade Pública", APOTEC nº 306– Jornal de Contabilidade, Boletim da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade, Set., pp 265-273;
- DAVENPORT, T. H., Prusack L. (1998). "Conhecimento Empresarial – Como as Organizações Gerem o seu Capital Intelectual", Editora Campus;
- DRUCKER, P.(1989). "As novas realidades", Pioneira, São Paulo;
- DRUCKER, P.(1993). "Sociedade Pós-Capitalista", Difusão Cultural;
- DRURY, C. (1996). "Management and Cost Accounting", London, International Thomson Business Press;
- FERREIRA, Rogério F.(1997). "Gestão, Contabilidade e Fiscalidade", Vol. II, Editorial Notícias, 2ª Ed., Lisboa;
- FRANCO, Victor Seabra. (2001). "Sobre os Conceitos de Contabilidade de Gestão e de Custos", Revista de Contabilidade e Comércio - RCC, nº 230: Lisboa;
- GLAUTIER, M. W.E. e Underdown, Brian. (1997). "Accounting theory and Practice", Pitman Publishing, Sixth Edition;
- GOVINDARAJAN, V. e SHANK, Y. K. (1993). "Strategic Cost Management: the new tool for competitive advantage", [www.amazon.com/exec/obidos/ts/book-excer.pt](http://www.amazon.com/exec/obidos/ts/book-excer.pt);

HARVARD BUSINESS REVIEW BOOK.(1998).” Estratégia: A busca de vantagem competitiva”, Boston: Ed. Campus;

HOLLANDER, A. Sawyer et al. (1996). “Accounting, Information Technology and Business Solutions”, 2ª Ed.; EUA;

HORNGREN, C.T.; BHIMANI, A., FOSTER, G. e DATAR, S.M. (1999a); “Management and Cost Accounting”; Prentice-Hall Europe;

HORNGREN, C.T.; SUNDERN, G.L. e STRATTON, W.O.; (1999b); “Introduction to Management Accounting”; 11<sup>th</sup> Ed. Upper Saddle River: Prentice-Hall;

JOHNSON, H. T. e KAPLAN, R.S. (1987).”Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting”, Harvard Business School Press;

JORDAN, H., NEVES, J. C., RODRIGUES, J. A. (2002). ”O Controlo de Gestão – ao serviço da estratégia e dos gestores”, 4ª Ed., Lisboa: Áreas;

KAPLAN, R. S. e D. P. NORTON. (1996). “The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action”, Bóston, Massachussetts: Harvard Business School Press;

KAPLAN, R. S. e D. P. NORTON. (2000). “The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment”, HBS Press, Boston, Massachussetts;

LUCAS, Henry. (1987). “Information Systems, Concept for Management”; 3ª Edição, McGraw Hill, International Editions;

MALLO, Carlos. (1997). “Contabilidad de Costs” ; Madrid: Ed. Pirâmide;

MALLO, Carlos, Kaplan, Robert et al. (2000). “Contabilidad de Costos Y Estratégica de Gestión”; Madrid: Prentice-Hall;

MARCOS, Jorge São e NAIA, Paulo. (2001).”A Contabilidade Analítica – estudos previsionais e formação no século XXI”, Revista TOC, Nº 10, PP. 26-37;

OLIVEIRA, A..(1997). “Informação, Sistemas de Informação e Controlo de Gestão”, Universidade Católica;

PEDRO, José Maria. (1999).”A sua contabilidade funciona como uma caixa negra?”, Semanário Económico, Cadernos Management – Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria, Vol.II;

PORTER, M.E. (1985). “Competitive Advantage”, Nova York: Free Press;

PORTER, M. E.(1986) “*Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*”.- Campus, Rio de Janeiro;

PORTER, M.E. (1996).”What Is Strategy?”, Harvard Business Review, Novembro-Dezembro, pp. 61-78;

RODRIGUES, Azevedo et al. (2002). “Elementos de Contabilidade Geral”, Ed. Áreas, 20ª Ed., Lisboa;

LIMA RODRIGUES, Lúcia e Sousa, Mª Gabriela Pombo. (2002). “O Balanced Scorecard – Um instrumento de gestão estratégica para o século XXI”, Ed. Rei dos Livros, 1ª Ed., Porto;

SERRANO, António. (1997). “Sistemas de Informação de Potencial Estratégico -Modelo referencial para exploração em PME”, Dissertação de Doutoramento, Universidade de Évora;

SERRANO, António. (2002). “Gestão dos Sistemas de Informação nas Organizações”, Apontamentos da disciplina de Sistemas de Informação; Universidade de Évora, Évora;

SIMON, Herbert. (1983). “Administration et processus de decision”. Economica, cop. Paris;

SOUSA, António J. Coelho. (2000).”Estratégias Empresariais em Contexto Dinâmico: Lógicas de reorganização das empresas vitivinícolas do Alentejo e da Extremadura face à evolução do Mercado Comum Europeu”, Tese de Doutoramento, Universidade de Évora: Évora;

TIMMERS, Paul. (1999). “Electronic Commerce – Strategies and models for business-to-business trading”, Boston: Ed. Wiley;

TUA PEREDA, Jorge. (1995).”Lecturas de Teoria e Investigacion Contable”, Centro Interamericano Jurídico-financiero, 5ª Edição;

ZORRINHO, José Carlos. (1991). “Gestão da Informação”, Biblioteca da Gestão Moderna, Lisboa: Editorial Presença;